Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

17 päivänä joulukuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verolainsäädäntö — Yhteisövero — Sijoittautumisvapaus — Ulkomainen kiinteä toimipaikka — Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen vapauttamalla verosta ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulot — Mainitun kiinteän toimipaikan tappioiden huomioiminen — Aiemmin vähennettyjen tappioiden lisääminen tulona verotettavaan tulokseen siinä tapauksessa, että ulkomainen kiinteä toimipaikka luovutetaan — Lopulliset tappiot

Asiassa C-388/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 19.2.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.8.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Timac Agro Deutschland GmbH

vastaan

Finanzamt Sankt Augustin,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja M. Ilešič, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 1.7.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Finanzamt Sankt Augustin, asiamiehinään U. Strake ja H. Brandenberg,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas, J.-S. Pilczer ja S. Ghiandoni,

— Itävallan hallitus, asiamiehinään C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild ja M. Klamert,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. Kraehling, avustajinaan barrister S. Ford ja barrister N. Saunders,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja M. Wasmeier,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.9.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Timac Agro Deutschland GmbH (jäljempänä Timac Agro), joka on Saksan oikeuden mukaan perustettu pääomayhtiö, ja Finanzamt Sankt Augustin (Sankt Augustinin verotoimisto) ja jossa on kyse yhtäältä siitä, että verovuosia 1997 ja 1998 koskevat aiemmin vähennetyt mainitun yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappiot on lisätty verotettavaan tulokseen, kun mainittu kiinteä toimipaikka on luovutettu ulkomaiselle sisaryhtiölle, ja toisaalta siitä, että Sankt Augustinin verotoimisto on kieltäytynyt ottamasta huomioon verovuodesta 1999 lukien tappioita, joita mainitulle kiinteälle toimipaikalle on syntynyt kyseisen luovutuksen jälkeen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Saksan oikeus

3 Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuosien 1997 ja 1998 verotukseen, 2 a §:n 3 momentin 1–4 virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Jos yleisesti verovelvollisen ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saamat elinkeinotulot on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella vapautettu tuloverosta, verovelvollisen hakemuksesta tappio, joka Saksan verosäännösten mukaisesti laskettuna syntyisi mainittujen tulojen osalta, on vähennettävä hänen kokonaistuloaan laskettaessa, jos verovelvollinen voisi tasata tai vähentää kyseisen tappion, mikäli kyseisiä tuloja ei olisi vapautettu tuloverosta, ja jos tämä tappio ylittää edellä mainitussa valtiossa sijaitsevista muista kiinteistä toimipaikoista peräisin olevan ja edellä mainitun sopimuksen nojalla verosta vapautetun elinkeinotulojen positiivisen määrän. Mikäli tappiota ei ole täten tasattu, se voidaan vähentää 10 d §:ssä säädettyjen edellytysten mukaisesti. Jos kyseisessä ulkomaisessa valtiossa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista saadut elinkeinotulot jonain seuraavista verovuosista ovat kokonaisuudessaan positiivisia ja kyseiset elinkeinotulot on vapautettu verosta tämän sopimuksen nojalla, ensimmäisen ja toisen virkkeen mukaisesti vähennetty tappio on lisättävä tulona laskettaessa kyseessä olevan verovuoden kokonaistuloa. Kolmatta virkettä ei sovelleta, jos verovelvollinen osoittaa, että siihen sovellettavien ulkomaisen valtion säännösten mukaisesti kyseinen verovelvollinen ei voi yleisesti siirtää näitä tappioita vähennettäväksi muina vuosina kuin tappioiden aiheutumisvuonna.”

4 EStG:n, sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoteen 2005, 52 §:n 3 momentin kolmannessa ja viidennessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Edellä 2 a §:n, sellaisena kuin se on julkaistu 16.4.1997 (BGBl 1997 I, s. 821), 3 momentin kolmatta, viidettä ja kuudetta virkettä sovelletaan edelleen vuosien 1999–2008 verotukseen, jos tulos on positiivinen 2 a §:n 3 momentin kolmannessa virkkeessä tarkoitetussa merkityksessä tai jos 2 a §:n 4

momentissa, sellaisena kuin se on viidennellä virkkeellä muutettuna, tarkoitettu ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka muutetaan pääomayhtiöksi, luovutetaan tai suljetaan. – – 2 a §:n 4 momenttia sovelletaan vuosien 1999–2008 verotukseen seuraavassa muodossa:

’(4) Jos ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka

1. muutetaan pääomayhtiöksi tai

2. luovutetaan vastiketta vastaan tai vastikkeetta tai

3. suljetaan – –, 3 momentin ensimmäisen ja toisen virkkeen mukaisesti vähennetty tappio lisätään tulona sen verovuoden kokonaistuloon, jonka aikana muuttaminen, luovutus tai sulkeminen tapahtuu, soveltaen tarvittavin muutoksin 3 momentin kolmatta virkettä, jos mainittua tappiota ei ole lisätty tulona 3 momentin kolmannen virkkeen mukaisesti eikä sitä ole määrä lisätä.’”

Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevat sopimukset

5 Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen sekä elinkeinoverotuksen ja kiinteistöverotuksen alalla 4.10.1954 tehdyn sopimuksen (BGBl. 1955 II, s. 749), sellaisena kuin se on muutettuna 8.7.1992 tehdyllä sopimuksella (BGBl. 1994 II, s. 122), 4 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Jos sopimusvaltiossa asuva henkilö saa elinkeinonharjoittajana tai yhtenä heistä tuloa elinkeinotoimintaa harjoittavasta yrityksestä, jonka toiminta ulottuu toisen sopimusvaltion alueelle, näiden tulojen verotusoikeus kuuluu tälle toiselle sopimusvaltiolle vain siltä osin kuin tuloja saadaan kyseisen valtion alueella sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta.”

6 Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen alalla 24.8.2000 tehdyn sopimuksen (BGBl. 2000 II, s. 734; jäljempänä Saksan ja Itävallan välinen verosopimus) 7 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Tuloa, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa, voidaan verottaa vain siinä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa edellä sanotuin tavoin, voidaan toisessa valtiossa verottaa yrityksen saamaa tuloa mutta vain sitä tulon osaa, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.”

7 Saksan ja Itävallan välisen verosopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen ensimmäisessä virkkeessä määrätään seuraavaa:

”Saksan liittotasavallassa asuvien henkilöiden verotus toimitetaan seuraavasti:

a) jollei jäljempänä b kohdasta muuta johdu, saksalaisen veron määräytymisperusteeseen ei lueta mukaan Itävallan tasavallasta peräisin olevia tuloja eikä Itävallan tasavallassa sijaitsevaa varallisuutta, joita tämän sopimuksen nojalla voidaan verottaa Itävallan tasavallassa.”

8 Mainittuun verosopimukseen liitetyn pöytäkirjan 12 artiklan b kohdassa määrätään mainitun verosopimuksen 24 artiklan osalta seuraavaa:

”Silloin kun Saksan liittotasavallassa asuville henkilöille syntyy verovuodesta 1990 (1989/1990) lukien Itävallassa sijaitsevissa kiinteissä toimipaikoissa tappioita, verovuoteen 1997 (1996/1997) saakka aiheutuneet tappiot otetaan huomioon EStG:n 2 a §:n 3 momentin säännösten mukaisesti. [Mainitun lain] 2 a §:n 3 momentin kolmanteen virkkeeseen perustuvaa tappioiden lisäämistä kokonaistuloon ei

sovelleta verovuodesta 1994 lukien. Jos säädettyä veroetua ei voida toteuttaa Saksan liittotasavallassa mainittujen säännösten mukaisesti, koska verotus on tullut lainvoimaiseksi eikä verotusmenettelyä voida enää avata uudelleen veron määräämistä koskevan määräajan päättymisen vuoksi, tappiot voidaan ottaa huomioon Itävallan tasavallassa tappioiden vähentämisen muodossa. Verovuodesta 1998 (1997/1998) lukien aiheutuneet tappiot on otettava vastavuoroisuusperiaatteen mukaisesti huomioon kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Edellä olevia säännöksiä sovelletaan vain siltä osin kuin ne eivät johda tappioiden kaksinkertaiseen vähentämiseen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Timac Agro on Saksan oikeuden mukaan perustettu pääomayhtiö, joka kuuluu ranskalaiseen konserniin. Sillä oli vuodesta 1997 lähtien kiinteä toimipaikka Itävallassa. Kyseinen toimipaikka luovutettiin 31.8.2005 vastiketta vastaan Itävallassa asuvalle yhtiölle, joka kuului samaan konserniin kuin Timac Agro.

10 Tällöin esiin nousi kysymys tämän ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden kohtelusta, sillä edellä mainittu kiinteä toimipaikka oli aikavälillä 1997–2005 tuottanut tappiota kaikkina verovuosina vuosia 2000 ja 2005 lukuun ottamatta.

11 Verotarkastuksen perusteella Timac Agron veron perusteena olevia määriä oikaistiin vuosien 1997–2004 osalta. Yhtäältä itävaltalaisen kiinteän toimipaikan tappiot, jotka oli alun perin vähennetty Timac Agron tuloksista vuosien 1997 ja 1998 osalta, lisättiin tulona sen vuoden 2005 verotettavaan tulokseen. Toisaalta saman kiinteän toimipaikan tappioiden huomioiminen Timac Agron veron perusteena olevissa määrissä vuosien 1999–2004 osalta evättiin.

12 Timac Agro riitautti nämä oikaisut ja nosti kanteen Finanzgericht Kölnissä (Kölnin verotuomioistuin). Kanteensa tueksi se toi esiin, että sekä sen itävaltalaiselle kiinteälle toimipaikalle vuosina 1997 ja 1998 aiheutuneiden tappioiden lisääminen tulona tulokseen että tälle toimipaikalle vuosina 1999–2004 aiheutuneiden tappioiden vähentämisen mahdottomuus ovat yhteensopimattomia sijoittautumisvapauden kanssa.

13 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan tappioiden verotettavaan tulokseen lisäämisen osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että unionin tuomioistuin ei vielä ole ratkaissut kysymystä siitä, onko tappioiden tällainen lisääminen ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovutuksen jälkeen unionin oikeuden mukaista.

14 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että vaikka tuomion Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) perustana olleet tosiseikat ovatkin osin rinnastettavissa sen käsiteltävänä olevan pääasian tosiseikkoihin, kyseisessä tuomiossa oli kuitenkin kyse ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden lisäämisestä tulona tulokseen sen voittojen rajoissa. Pääasiassa taas tappioiden lisääminen verotettavaan tulokseen oli seurausta ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovutuksesta, eikä sillä ollut yhteyttä kyseisen toimipaikan mahdollisiin voittoihin.

15 Sen varalta, että unionin tuomioistuin katsoo, että edellä mainitun tuomion periaatteita on sovellettava myös pääasian kaltaisessa asiassa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näin ollen, onko tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ja 56 kohdassa lausuttuja, lopullisiin tappioihin liittyviä periaatteita sovellettava vuosia 1997 ja 1998 koskevien verovuosien tappioihin, joita ei sen jälkeen, kun ne on lisätty tulona verotettavaan tulokseen, enää oteta huomioon Saksassa.

16 Siltä osin kuin itävaltalaisen kiinteän toimipaikan tappioiden huomioon ottaminen vuosia 1999–2004 koskevien verovuosien osalta evättiin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa, että Saksan ja Itävallan välisen verosopimuksen määräysten mukaisesti Itävallan tasavallalla oli yksinomainen toimivalta kantaa veroa tämän itävaltalaisen kiinteän toimipaikan tuloista. Kyseisen verosopimuksen

mukainen järjestelmä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kattaa siis paitsi voitot myös tappiot. Timac Agron kanne voi näin ollen menestyä vain, jos mainitussa verosopimuksessa loukataan sijoittautumisvapautta.

17 Mainittu tuomioistuin tiedustelee myös, onko sen käsiteltävänä olevassa asiassa olemassa lopullisia tappioita tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ja 56 kohdasta ilmenevien periaatteiden mukaan. Se korostaa, ettei se tähän mennessä ole onnistunut vahvistamaan kriteereitä niiden tilanteiden määrittämiseksi, joissa kyseisiä periaatteita sovelletaan.

18 Tämän vuoksi Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuin) on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 49 artikla – – ymmärrettävä siten, että sen kanssa on ristiriidassa EStG:n 52 §:n 3 momentin kaltainen säännös siltä osin kuin ulkomaisen kiinteän toimipaikan aikaisemmin veroja pienentäen huomioon otettujen tappioiden tuloihin lisäämisen syynä on tämän toimipaikan luovuttaminen toiselle pääomayhtiölle, joka kuuluu samaan konserniin kuin luovuttaja, eikä voittojen saaminen?

2) Onko SEUT 49 artikla – – ymmärrettävä siten, että se on esteenä Saksan ja Itävallan välisen verosopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen a kohdan kaltaiselle määräykselle, jonka mukaan saksalaisen veron laskentaperusteen ulkopuolelle jätetään Itävallasta saadut tulot, jos niitä saadaan verottaa Itävallassa, kun saksalaisen pääomayhtiön itävaltalaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneita tappioita ei voida enää Itävallassa ottaa huomioon sen vuoksi, että toimipaikka luovutetaan itävaltalaiselle pääomayhtiölle, joka kuuluu samaan konserniin kuin saksalainen pääomayhtiö?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

19 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava niin, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion verojärjestelmälle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva yhtiö luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan sen kanssa samaan konserniin kuuluvalle ulkomaiselle yhtiölle, luovutetun toimipaikan osalta aiemmin vähennetyt tappiot on lisättävä tulona luovuttavan yhtiön verotettavaan tulokseen silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan mainitunlaisen kiinteän toimipaikan tulot vapautetaan verosta siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiöllä, jolle kiinteä toimipaikka kuului, on kotipaikka.

20 On muistutettava, että sijoittautumisvapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon, ja tämä pätee erityisesti sijoittautumiseen kiinteän toimipaikan välityksellä (tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Sijoittautumisvapautta loukataan, jos jäsenvaltion verojärjestelmässä kotimaista yhtiötä, jolla on tytäryhtiö tai kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, kohdellaan epäedullisemmin kuin kotimaista yhtiötä, jolla on tytäryhtiö tai kiinteä toimipaikka ensin mainitussa jäsenvaltiossa (tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden huomioimisesta yhtiön, jolle toimipaikka kuuluu, tulosta määritettäessä ja veronalaista tuloa laskettaessa unionin tuomioistuin on jo todennut, että mainitunlainen huomioiminen muodostaa veroedun (tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että sellainen mainittujen tappioiden lisääminen tulona verotettavaan tulokseen, jota sovelletaan vain ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovutukseen, johtaa siihen, että yhtiöltä, jolla on kiinteä toimipaikka jossakin muussa jäsenvaltiossa kuin siinä valtiossa, jossa sen kotipaikka sijaitsee, evätään tällainen etu, toisin kuin yhtiöltä, jolla on kiinteä toimipaikka tässä samassa jäsenvaltiossa, ja näin ollen siinä on kyse epäedullisesta kohtelusta (ks. vastaavasti tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 21 kohta).

25 Mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että tällainen epäedullinen kohtelu voi saada maassa asuvan yhtiön luopumaan liiketoimintansa harjoittamisesta muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa sen kotipaikka sijaitsee, sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, ja näin ollen se muodostaa EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevissa määräyksissä lähtökohtaisesti kielletyn rajoituksen (ks. vastaavasti tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettu yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta (tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Siltä osin kuin on kyse tilanteiden rinnastettavuudesta, on todettava, että muussa kuin kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevat kiinteät toimipaikat eivät lähtökohtaisesti ole rinnastettavissa kotimaassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin, kun tilannetta arvioidaan niiden toimenpiteiden kannalta, joista jäsenvaltio on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi (tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Salliessaan Itävallassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneiden tappioiden vähentämisen Saksan liittotasavalta on kuitenkin myöntänyt veroedun Saksassa asuvalle yhtiölle, jolle kiinteä toimipaikka kuului, samalla tavoin, kuin jos kyseinen toimipaikka olisi sijainnut Saksassa, ja näin ollen se on rinnastanut kyseisen toimipaikan kotimaiseen kiinteään toimipaikkaan tappioiden vähentämisen kannalta arvioituna (ks. vastaavasti tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, 35 kohta ja tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 kohta). Näin ollen sellaisen Saksassa asuvan yhtiön tilanne, jolla on Itävallassa sijaitseva kiinteä toimipaikka, on siis rinnastettavissa sellaisen Saksassa asuvan yhtiön tilanteeseen, jolla on Saksassa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

29 Rajoituksen oikeuttamisperuste voi näin ollen perustua ainoastaan yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin. Tässä tilanteessa rajoituksella on lisäksi voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Saksan hallitus korostaa, että Itävallassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saadut tulot – yhtä hyvin sinä aikana saadut tulot, jolloin kiinteä toimipaikka kuului Saksaan sijoittautuneelle yhtiölle, kuin sillä hetkellä saadut tulot, jolloin mainittu toimipaikka oli luovutettu – on vapautettu verosta Saksassa, koska mainittujen tulojen verotusvalta oli Saksan ja Itävallan välisen verosopimuksen mukaan Itävallan tasavallalla.

31 Saksan hallitus täsmentää, että pääasiassa kyseessä oleva tappioiden lisääminen tulona verotettavaan tulokseen vastaa aiemmin vähennettyjen tappioiden määrää. Mainitunlaisella tappioiden lisäämisellä kompensoidaan siis verotuksessa sitä, että Saksassa asuvan yhtiön tuloja ei ole aiemmin verotettu kyseisiä tappioita vastaavilta osin.

32 Sen lisäksi pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän tarkoituksena on Saksan hallituksen mukaan välttää se, että verovelvolliset voisivat välttyä tappioiden lisäämistä verotettavaan tulokseen koskevalta järjestelmältä markkinahintaa alemmiksi vahvistetuilla kauppahinnoilla tai muilla järjestelyillä ja estää veron kantamisen jälkikäteen.

33 Saksan hallitus katsoo, että pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä on näin ollen oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä, jotka liittyvät ensinnäkin tarpeeseen varmistaa verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ja toiseksi verojärjestelmän johdonmukaisuuteen sekä kolmanneksi veronkierron estämiseen.

34 Ensinnäkin jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämisen tarpeesta on muistutettava, että kyseessä on unionin tuomioistuimen tunnustama hyväksyttävä tavoite, joka voi johtaa siihen, että johonkin kyseisistä jäsenvaltioista sijoittautuneiden yhtiöiden taloudelliseen toimintaan on sovellettava pelkästään kyseisen valtion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta (tuomio K, C-322/11, EU:C:2013:716, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tämän päämäärän tavoitteena on, kuten unionin tuomioistuin on jo korostanut, erityisesti säilyttää voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välinen symmetria, jotta erityisesti voidaan estää se, että verovelvollinen voisi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa se käyttää tällaiset voitot tai tappiot (tuomio K, C-322/11, EU:C:2013:716, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Pääasiassa Saksan liittotasavallalla olisi siinä tapauksessa, että Saksan ja Itävallan välistä verosopimusta ei sovelleta, oikeus verottaa Saksaan sijoittautuneelle yhtiölle kuuluvan Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloja.

37 Mainitun verosopimuksen soveltamisesta on kuitenkin seurannut se, että Saksan liittotasavalta ei käytä mitään verotusvaltaa kyseisin tuloihin. Se, että Saksan liittotasavallalta vietäisiin mahdollisuus sisällyttää Saksassa asuvan yhtiön verotettavaan tulokseen Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan aiemmin vähennetyt tappiot siinä tapauksessa, että kyseinen toimipaikka luovutetaan, johtaisi näin ollen siihen, että kyseinen yhtiö voisi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa se käyttää tällaiset tappiot (ks. vastaavasti tuomio Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, 34 kohta).

38 Näin ollen pääasiassa kyseessä oleva tappioiden lisääminen tulona verotettavaan tulokseen mahdollistaa tulojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välisen symmetrian säilyttämisen ja siis kyseisten jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon varmistamisen.

39 Siltä osin kuin on kyse tarpeeseen säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus perustuvasta oikeuttamisperusteesta, on muistutettava, että kyseessä on myös unionin tuomioistuimen tunnustama hyväksytty tavoite. Jotta tähän oikeuttamisperusteeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (tuomio K, C-322/11, EU:C:2013:716, 65 ja 66 kohta).

40 Unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt aiemmin vähennettyjen ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden lisäämisestä tulona verotettavaan tulokseen, ettei kyseistä tappioiden lisäämistä voida erottaa näiden tappioiden aikaisemmasta huomioon ottamisesta. Unionin tuomioistuin on siis katsonut, että tällainen lisääminen tilanteessa, jossa yhtiöllä on muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon se on sijoittautunut, sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka osalta kyseisen yhtiön asuinjäsenvaltiolla ei ole mitään verotusvaltaa, heijastaa symmetristä logiikkaa. Mainitunlaisen verojärjestelmän kahden osatekijän välillä on täten välitön henkilöllinen ja aineellinen yhteys, koska mainittu lisääminen täydentää erottamattomasti aiemmin myönnettyä vähennystä (ks. vastaavasti tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, 42 kohta).

41 Pääasiassa on riittävää todeta, että koska Saksan liittotasavalta ei käytä mitään verotusvaltaa Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulojen osalta, kyseisten tappioiden lisääminen sen Saksassa asuvan yhtiön verotettavaan tulokseen, jolle mainittu kiinteä toimipaikka kuului, heijastaa symmetristä logiikkaa ja täydentää erottamattomasti aiemmin myönnettyä vähennystä. Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verojärjestelmä on oikeutettu myös Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarpeen vuoksi.

42 Lopuksi veronkierron estämistä koskevasta tavoitteesta on todettava, että kyseessä on tavoite, joka voi oikeuttaa EUT-sopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden rajoituksen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on niin, että jotta kyseiseen oikeuttamisperusteeseen perustuva perustelu voitaisiin hyväksyä, tällaisen rajoituksen erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia täysin keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista (tuomio K, C-322/11, EU:C:2013:716, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Mainitun oikeuttamisperusteen merkityksellisyydestä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa on myönnettävä, että on olemassa vaara siitä, että konserni järjestää toimintansa niin, että se vähentää Saksassa verotettavasta tulostaan Itävallassa sijaitsevan tappiollisen kiinteän toimipaikan tappiot siirtääkseen myöhemmin, kun mainitusta toimipaikasta on tullut kannattava, kyseisen toimipaikan toiminnan toiseen samaan konserniin kuuluvaan yhtiöön, joka on verovelvollinen jossakin toisessa jäsenvaltiossa.

44 Kun näin vähennetyt tappiot lisätään tulona Saksaan sijoittautuneen luovuttajayhtiön verotettavaan tulokseen siinä tapauksessa, että Itävallassa sijaitseva kiinteä toimipaikka luovutetaan, kyseinen verojärjestelmä on siis omiaan estämään käytäntöjä, joiden tarkoituksena on kiertää veroa, jota yleensä on maksettava Saksassa harjoitetusta toiminnasta saatavasta voitosta.

45 Kun nämä seikat otetaan huomioon, on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verojärjestelmä voidaan oikeuttaa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verotusvallan tasapainoinen jako Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä sekä Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuuteen ja veronkierron estämiseen.

46 On kuitenkin vielä tarkistettava, ylittääkö kyseinen järjestelmä sen, mikä on tarpeen kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

47 Aluksi on muistutettava siitä, että verotuksen johdonmukaisuuteen ja verotusvallan tasapainoiseen jakoon liittyvät vaatimukset kattavat toinen toisensa (tuomio National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 80 kohta). Lisäksi tavoite varmistaa verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ja veronkierron ehkäisemisen tavoite liittyvät toisiinsa (tuomio Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän oikeasuhteisuudesta on muistutettava, että verotusvallan tasapainoiseen jakoon tähtäävällä tavoitteella pyritään säilyttämään voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välinen symmetria. Tarve säilyttää tämä symmetria edellyttää sitä, että tappioiden vähentäminen kiinteän toimipaikan perusteella on voitava kompensoida verottamalla kyseisen toimipaikan voittoja, jotka ovat syntyneet kyseisen jäsenvaltion verotusvallan alaisuudessa, eli sekä voittoja, jotka ovat syntyneet koko sinä aikana, jolloin kiinteä toimipaikka oli kotimaisen yhtiön alaisuudessa, että voittoja, jotka ovat syntyneet toimipaikan luovutushetkellä (tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 ja 33 kohta).

49 Mainitunlainen kompensaatio on lisäksi omiaan varmistamaan verotuksen johdonmukaisuuden, koska se täydentää erottamattomasti näiden tappioiden aiempaa huomioon ottamista (ks. vastaavasti tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, 54 kohta).

50 Lisäksi on todettava, että mainittu kompensaatio voi myös estää veronkiertoa, koska sillä vältetään sellaisten menettelyjen vaara, joiden tarkoituksena on kiertää veroa, joka sen yhtiön, jolle kiinteä toimipaikka kuuluu, on normaalisti maksettava asuinvaltiossaan.

51 Pääasian tilanteessa on selvää, että Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, joka kuuluu Saksaan sijoittautuneelle yhtiölle, tulot – sekä ennen mainitun kiinteän toimipaikan luovutusta kertyneet tulot että luovutushetkellä saadut tulot – on vapautettu verosta Saksassa. Tästä seuraa, että luovutetun kiinteän toimipaikan aiemmin vähennettyjä tappioita ei voida kompensoida kyseisen toimipaikan tulojen verotuksella. Näin ollen mainittujen tappioiden lisääminen tulona luovuttavan yhtiön verotettavaan tulokseen on tavoiteltuihin päämääriin, eli verotusvallan tasapainoisen jaon takaamiseen, tarpeeseen varmistaa verotuksen johdonmukaisuus ja veronkierron estämiseen, nähden oikeasuhteinen toimenpide.

52 Jotta lopuksi vastattaisiin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pohdintoihin, jotka koskevat tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ja 56 kohdassa todettuja lopullisiin tappioihin liittyviä periaatteita, on täsmennettävä, että pääasiassa kyseessä olevien tappioiden verotettavaan tulokseen lisäämisen oikeasuhteisuutta koskeva toteamus ei kuitenkaan merkitse sitä, että luovuttavan yhtiön asuinjäsenvaltion ei tarvitsisi noudattaa mainituissa kohdissa esitettyjä periaatteita, koska mainittu verotettavaan tulokseen lisääminen ei vaikuta kyseisen tappion luokitteluun.

53 Silloin kun jäsenvaltiossa asuva luovuttava yhtiö osoittaa, että verotettavaan tulokseen tulona lisätyt tappiot ovat tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 kohdassa tarkoitettuja lopullisia tappioita, on SEUT 49 artiklan vastaista evätä kyseiseltä yhtiöltä mahdollisuus vähentää verotettavasta voitostaan kyseisessä asuinjäsenvaltiossa sen ulkomailla sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle syntyneet tappiot (tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-172/13, EU:C:2015:50, 27 kohta).

54 Siltä osin kuin on kyse tappion lopullisuudesta, on ensinnäkin muistutettava siitä, ettei lopullisuus voi aiheutua siitä seikasta, että kyseisen kiinteän toimipaikan sijaintijäsenvaltio ei salli minkäänlaista mahdollisuutta tappioiden siirtämiseksi (tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-172/13, EU:C:2015:50, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Toiseksi tappioiden lopullisuus voidaan todeta vasta, kun mainittu kiinteä toimipaikka ei enää saa tuloja sijaintijäsenvaltiostaan, koska niin kauan kuin se saa edes vähäisiä tuloja, on olemassa mahdollisuus, että syntyneet tappiot voidaan kompensoida sen itsensä tai kolmannen kyseisessä jäsenvaltiossa tulevaisuudessa tuottamilla voitoilla (tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-172/13, EU:C:2015:50, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Pääasiassa kyseessä olevien tappioiden osalta Itävallan tasavalta on ilmoittanut, ettei kaikkia mahdollisuuksia kyseisten tappioiden huomioon ottamiseksi ole käytetty Itävallassa.

57 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä on kuitenkin määrittää, onko Timac Agro esittänyt näytön kyseisten tappioiden lopullisuudesta.

58 Kun kaikki edellä esitetty otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava niin, ettei se ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion verojärjestelmälle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva yhtiö luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan sen kanssa samaan konserniin kuuluvalle ulkomaiselle yhtiölle, luovutetun toimipaikan osalta aiemmin vähennetyt tappiot on lisättävä tulona luovuttavan yhtiön verotettavaan tulokseen silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan mainitunlaisen kiinteän toimipaikan tulot vapautetaan verosta siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiöllä, jolle kiinteä toimipaikka kuului, on kotipaikka.

Toinen kysymys

59 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että toisin kuin vuosia 1997 ja 1998 koskevilta verovuosilta, vuoden 1999 verovuodesta lukien ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioita ei enää oteta Saksan verojärjestelmän muututtua huomioon Saksassa tilanteessa, jossa jäsenvaltiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, on yksinoikeus kantaa veroa mainitun toimipaikan tuloksesta.

60 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että Saksan ja Itävallan välisen verosopimuksen mukaan Itävallan tasavallalla on mainitunlainen toimivalta.

61 Näin ollen on katsottava, että toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava niin, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion verojärjestelmälle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva yhtiö luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan sen kanssa samaan konserniin kuuluvalle ulkomaiselle yhtiölle, kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön veron laskentaperusteen ulkopuolelle jätetään luovutetulle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, jos kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan jäsenvaltiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, on yksinoikeus kantaa veroa mainitun toimipaikan tuloksesta.

62 Tältä osin on muistutettava yhtäältä siitä, että verojärjestelmä, jolla sallitaan kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioiden huomioiminen maassa asuvan yhtiön, jolle toimipaikka kuuluu, tulosta määritettäessä ja veronalaista tuloa laskettaessa, muodostaa veroedun, ja toisaalta siitä, että tällaisen veroedun epääminen silloin, kun tappiot ovat peräisin kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon itse kyseinen yhtiö on sijoittautunut, voi saada maassa asuvan yhtiön luopumaan toimintansa harjoittamisesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, ja se merkitsee siis EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevissa määräyksissä lähtökohtaisesti kiellettyä rajoitusta (ks. vastaavasti tuomio Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, 23–26 kohta).

63 Tämän tuomion 26 kohdassa mieliin palautetun oikeuskäytännön mukaan tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettu yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta.

64 Tilanteiden rinnastettavuudesta on todettava, että kuten tämän tuomion 27 kohdassa on muistutettu, muussa kuin kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka ei lähtökohtaisesti ole rinnastettavissa kotimaassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin, kun tilannetta arvioidaan niiden toimenpiteiden kannalta, joista jäsenvaltio on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi.

65 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että koska Saksan liittotasavalta ei käytä mitään verotusvaltaa mainitunlaisen kiinteän toimipaikan tuloksen osalta eikä kyseisen toimipaikan tappioita voida enää vähentää Saksassa, Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tilanne ei ole rinnastettavissa Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tilanteeseen, kun tilannetta arvioidaan niiden toimenpiteiden kannalta, joista Saksan liittotasavalta on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi (ks. vastaavasti tuomio Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava niin, ettei se ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion verojärjestelmälle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva yhtiö luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan sen kanssa samaan konserniin kuuluvalle ulkomaiselle yhtiölle, kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön veron laskentaperusteen ulkopuolelle jätetään luovutetulle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, jos kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan jäsenvaltiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, on yksinoikeus kantaa veroa mainitun toimipaikan tuloksesta.

Oikeudenkäyntikulut

67 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **SEUT 49 artiklaa on tulkittava niin, ettei se ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion verojärjestelmälle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva yhtiö luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan sen kanssa samaan konserniin kuuluvalle ulkomaiselle yhtiölle, luovutetun toimipaikan osalta aiemmin vähennetyt tappiot on lisättävä tulona luovuttavan yhtiön verotettavaan tulokseen silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan mainitunlaisen kiinteän toimipaikan tulot vapautetaan verosta siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiöllä, jolle kiinteä toimipaikka kuului, on kotipaikka.**

2) **SEUT 49 artiklaa on tulkittava niin, ettei se ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion verojärjestelmälle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva yhtiö luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan sen kanssa samaan konserniin kuuluvalle ulkomaiselle yhtiölle, kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön veron laskentaperusteen ulkopuolelle jätetään luovutetulle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, jos kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan jäsenvaltiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, on yksinoikeus kantaa veroa mainitun toimipaikan tuloksesta.**

Allekirjoitukset